



جمهورية مصر العربية

مجلس الدولة

رئيس الجمعية العمومية لتسيير الشؤون والتشريع
للمستشار النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رقم التبليغ	٥ - ٥
بتاريخ	٢٠٢٢/ ٤/ ١٩

ملف رقم: ٨٩١/٢/٣٧

السيد الدكتور/ وزير المالية

تحية طيبة، وبعد

لقد اطلعنا على كتابكم رقم (٥٩٥/ و) المؤرخ ٢٠٢٢/٢/٨، بشأن إبداء الرأي بخصوص الطلب المقدم من الشركة العالمية للأثاث الرافى، لبحث مدى أحقيتها فى خصم الضريبة على القيمة المضافة السابق لها سددها على المدخلات والمنتجات المحترقة بمخزن الشركة.

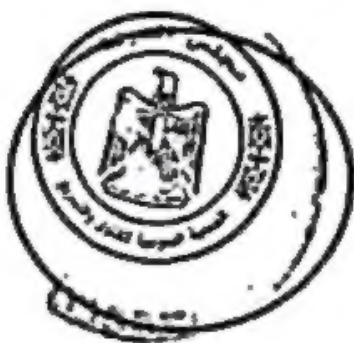
وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أن الشركة المشار إليها مسجلة بمأمورية مصر القديمة (قيمة مضافة) برقم (٢٠٠/١٤٢/٦١٥) عن نشاط تصنيع الموبيليا والأخشاب ودهاناتها، وأنه فى غضون عام ٢٠١٨ شب حريق بمخازن الشركة هلكت على أثره البضائع التى كانت مشونة بداخلها من مدخلات وخامات أولية ومنتجات نهائية، وقد تقدمت الشركة إلى مصلحة الضرائب ببعض المستندات الخاصة بهذا الحريق وقيمة التعويض التى حصلت عليه من شركة التأمين، بما ملأه أن تكلفة البضائع المحترقة بالمخازن أدرجت بالحسابات دون إضافة الضريبة على القيمة المضافة السابق سددها على تلك البضائع، وذلك من واقع أصول فواتير الشراء الخاصة بتلك البضائع. وبناء على ذلك تم صرف قيمة التعويضات إلى الشركة عن حادث الحريق من شركة المهندس للتأمين بعد مراجعتها لهذه المستندات عن قيمة تكلفة البضائع المحترقة بدون الضريبة على القيمة المضافة، وأنه سبق للمصلحة دراسة حالات مماثلة فى ضوء تعليمات المصلحة رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٤ التى أجازت خصم ضريبة المبيعات السابق سددها على مدخلات منتجات احترقت أو تم إعدامها لعدم صلاحيتها بالضوابط والشروط الواردة بتلك التعليمات، وكذا التعليمات رقم (٢١) لسنة ٢٠١٤ التى أضافت السلع التى تم سرقها إلى التعليمات رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٤ وبالشروط والضوابط الواردة بالتعليمات الأخيرة، اللتين صدرتا فى ظل العمل بقانون الضريبة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ (المغلى)، إلا أن مجلس المشكلات الفنية والإدارية بالمصلحة انتهى بتاريخ ٢٠١٦/٩/٧ إلى عدم أحقية الشركات



الفقرة الأولى من هذه المادة على:... ولا يسرى الخصم المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة على ما يأتي: ١- ضريبة الجندول، سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أو كمداخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون. ٢- ضريبة المنحلات المدرجة ضمن التكلفة. ٣- السلع والخدمات المعفاة، وأن المادة (٢٩) منه تنص على أنه: "مع مراعاة حكم المادة الثامنة من قانون الإصدار لا تسري الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين والقرارات الأخرى على هذه الضريبة ما لم ينص على الإلغاء منها صراحة".

وأن المادة (٧) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٦) لسنة ٢٠١٧ تنص على أنه: "في تطبيق أحكام المادة (٥) من القانون، تستحق الضريبة وفقاً للحالات الآتية: ١- بالنسبة لبيع السلع في السوق المحلي، بتحقيق والعملة ببيع السلعة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها... ٢- بالنسبة للسلع المستوردة، بتحقيق والعملة المنشئة للضريبة الجمركية في مرحلة الإقراج عنها من الجمارك أياً كان الغرض من استيرادها سواء كانت واردة للتجارة أو للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص، وتحصل وفقاً للإجراءات المقررة في شأنها. كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإقراج عنها... ٥- قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة بفرض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص...". وأن المادة (٢٨) منها تنص على أنه: "... ولا تسري أحكام الخصم على ما يأتي: ١- ضريبة الجندول، سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمداخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة. ٢- الضريبة السابق سدادها على المداخلات المدرجة ضمن التكلفة، إلا إذا أجريت للتسوية المحاسبية والضريبة اللازمة ولقد ما يفيد ذلك للمصلحة خلال مدة لا تتجاوز ثلاث سنوات من تاريخ الشراء أو الاستيراد. ٣- الضريبة السابق سدادها على مداخلات السلع والخدمات المعفاة".

واستظهرت الجمعية العمومية - وطبقاً لما استقر عليه إقرارها - أن الدستور أوجب قيام النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية، وجعل أداء الضرائب والتكاليف العامة واجباً وفقاً للقانون، ولوجب ألا يكون إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون، وأن المشرع بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (١٧) لسنة ٢٠١٦ - والذي حل محل قانون الضريبة العامة على المبيعات - فرض ضريبة غير مباشرة على والعملة ببيع السلع، أو أداء الخدمة، وجعل الأصل هو خضوع جميع السلع والخدمات لها، خلافاً لما كانت عليه الحال بالنسبة إلى الضريبة العامة على المبيعات، ووضع سعراً عاماً موحداً للضريبة مقداره (١٣%) من ثمن السلعة، أو الخدمة، وذلك من العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧، وأصبح (١٤%) بهذا من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨، دون إخلال بما ورد بشأنه نص، سواء من حيث الخضوع للضريبة على القيمة



تسليم السلعة أو تأدية الخدمة. أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط النفع المختلفة... الاستهلاك الشخصي: استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض غير متعلقة بالنشاط. الاستخدام الخاص: استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض متعلقة بالنشاط ولا يعد انتقال السلعة من مرحلة إنتاج لأخرى داخل المنشأة وخارجها استخدماً خاصاً، وإن المادة (٢) منه تنص على أن: "تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرفق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها، إلا ما استثنى بنص خاص...". وإن المادة (٣) منه تنص على أن: "يكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات (١٣%) عن العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧، و(١٤%) اعتباراً من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨...". واستثناء مما تقدم يكون سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة (٥%) وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب. ويكون سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية، وإن المادة (٥) منه تنص على أن: "تستحق الضريبة بتحقيق واحدة ببيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية. وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة، أياً كان الغرض من استيرادها بما في ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص، في مرحلة الإقراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإقراج عنها، وتطبق في شأن السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة، وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص في هذا القانون. وتستحق الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة بتحقيق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها في مصر، أياً كانت الوسيلة التي تؤدي بها. ولا تستحق الضريبة على السلع العابرة، بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك وفقاً للقواعد المقررة بقانون الجمارك. ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة بفرض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية. ولا تكون الضريبة على السلع المستوردة مستحقة التحصيل عند الإقراج من الجمارك إذا ثبت أنه تم تحصيل هذه الضريبة بمعرفة المسجل غير المقيم"، وإن المادة (٢٢) منه تنص على أن: "للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق مدائه أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحصيله من هذه الضريبة على مخرجاته بما فيها الضريبة المسبقة تحميلها على السلع والخدمات المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود والشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية. ويسري حكم



على مدخلاته وفقاً للضوابط والشروط التي حددها هذا القانون ولا تحته التنفيذية، ومن ثم فإن المدخلات سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة لا تعدو وفقاً لمفهوم قانون الضريبة على القيمة المضافة ولا تحته التنفيذية المشار إليهما أن تكون سلعاً أو خدمات قائمة بذاتها، يستحق عليها ضريبة على القيمة المضافة حال شرائها أو أدائها، وأنه متى جرى تحويلها أو استخدامها كمواد أولية لإنتاج سلع أو خدمات أخرى خاضعة للضريبة، أضحت هذه المواد الأولية غير مقصودة بذاتها، وصارت مدخلات في السلع والخدمات النهائية، وبناء على ذلك فإنه يحق للمسجل في هذه الحالة أن يستظل قيمة الضريبة السابق سدادهما على المدخلات المشار إليها من قيمة الضريبة المستحقة على السلع أو الخدمات النهائية عند بيعها لتجنب الازدواج الضريبي، بما يستفاد منه أن المدخلات المشار إليها بذاتها خاضعة للضريبة على القيمة المضافة، وأن مناط خصم الضريبة المستحقة عليها يدور وجوفاً وعقفاً مع تحولها إلى سلع وخدمات أخرى وبيعها وأداء الضريبة عنها في صورتها النهائية شرطاً أن تكون المنتجات النهائية غير معفاة من هذه الضريبة.

وهذا بما تقدم، ولما كان الثابت من الأوراق أن الشركة المعروضة حالها تعمل في مجال تصنيع الموبيليا والأخشاب ودهانها، وأنه بتاريخ ٢٠١٨/١/٢٥ شب حريق بمخزنها للكائن في (١٣١) شارع البساتين دائرة قسم شرطة الخليفة، وكان الثابت من محضر الشرطة رقم (١٣٩٢) لسنة ٢٠١٨ المحرر عن هذه الواقعة أن محتويات هذا المخزن هلكت بالكامل، وأنه على أثر ذلك تقدمت الشركة المعروضة حالها إلى مصلحة الضرائب المصرية بالطلب المستطلع الرأي بشأنه لخصم ضريبة القيمة المضافة السابق سدادهما على البضائع المحترقة تأسيساً على أن الضريبة على القيمة المضافة هي بطبيعتها ضريبة غير مباشرة لا يجوز أن يتحمل صاحبها المكلف، ولما كان مناط أحقية المسجل في خصم الضريبة على المدخلات - على النحو السالف بيانه - لا يتأتى إلا عند تحول المواد الأولية وصيرورتها مدخلات في سلع نهائية خاضعة للضريبة المشار إليها، حيث غُزل المشرع للمسجل عند بيع هذه السلع أن يخصم ويستظل قيمة الضريبة السابق تحميلها على المدخلات المشار إليها من قيمة الضريبة المستحقة على السلع المباعة منقلاً للازدواج الضريبي، وإذا لم يتحقق ذلك في الحالة المعروضة، فمن ثم يكون الطلب المستطلع الرأي بشأنه غير قائم على سند قانوني جدير بالرفض، ولا يحتاج في هذا الشأن بما قد يثار من عدم مشروعية تحميل الشركة المعروضة حالها بوصفها مكلفاً بعبء الضريبة على القيمة المضافة بحصيلتها ضريبة غير مباشرة يتعين أن يتحمل عبأها المستهلك النهائي، إذ إن المشرع جمل المكلف وفقاً لحكم المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليها هو المتحمل بعبء الضريبة على المدخلات عند شراء أو استيراد المدخلات المباشرة أو غير المباشرة المتعلقة



المضافة، أو سعرها العام، ويتحمل بعينها مشتري السلعة، أو متلقي الخدمة، سواء أكان شخصاً طبيعياً، أم اعتبارياً، وتستحق بمجرد تمام الواقعة المذكورة، ويلتزم المكلّفون بالمعنى المبين بالقانون بتحصيلها من المتعاملين قانوناً بعينها في جميع مراحل تداولها، وأياً كانت وسيلة بيعها، أو أدائها، أو تداولها، بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرفق لهذا القانون، وتوردها إلى مأمورية الضرائب المختصة بمصلحة الضرائب المصرية خلال المواعيد المقررة قانوناً.

كما استظهرت الجمعية العمومية أن المشرع بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة أنف الذكور، فرض ضريبة عينية غير مباشرة على واقعة بيع السلع، أو أداء الخدمة، والتي يتحملها في النهاية مستهلك السلعة أو متلقي الخدمة، ويكون على بائع السلعة أو مؤدي الخدمة تحصيل هذه الضريبة وتوريدها للمصلحة وذلك على سبيل الوساطة الملائمة، وفي شأن تحديد النطاق الموضوعي للخضوع للضريبة على القيمة المضافة، وبيان مفردات وعائنها، فإن المشرع عرّف السلعة بأنها كل شيء مادي، وعرف الخدمة بأنها كل ما ليس سلعة، وإذا كان مقصود المشرع من ذلك هو توسيع قاعدة الوعاء الضريبي المخاطب بتلك الفريضة المالية، وتقرير شمول خضوع توريد كافة السلع والخدمات إليها، فإنه بالنظر إلى ما فرضه المشرع من لزوم تحصيل هذه الضريبة حال بيع السلعة أو أداء الخدمة، في كافة مراحل التداول، وبناءً على ذلك فإن الأصل هو خضوع جميع السلع والخدمات لها سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها، دون إخلال بما ورد بشأنه نص إطلائي خاص، فدلّ بذلك - دلالة فاطمة - على أن الإغفاء من تلك الضريبة منقود على نص خاص بقرره، وهو ما صرح به وأعاد تأكيده بالمادة (٢٩) من هذا القانون التي نصت على عدم سريان الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين والقرارات الأخرى ما لم يقرر الإعفاء منها بنص صريح، ويضاف إلى ذلك أن البين من استعراض حكم المادة (٢٢) من ذات القانون، أنه يحق للمسجل عند حساب الضريبة على القيمة المضافة أن يخصم من قيمة الضريبة المستحقة على مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق أدائه، أو حسابه، من ضريبة على المردودات من مبيعاته، وما سبق تحصيله من هذه الضريبة على مخلاته وفقاً للضوابط التي حددها القانون.

ولاحظت الجمعية العمومية مما تقدم أن الضريبة على المخلاتات وفقاً لحكم المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليها هي الضريبة التي سبق أن تحملها المكلّف عند شراء أو استيراد السلع بما فيها الآلات والمعدات والخدمات، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، المتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وبموجب نص المادة (٢٢) من هذا القانون فإنه يحق للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات النهائية ما سبق تحصيله من هذه الضريبة



في خصم الضريبة على المبيعات السابق سدائها على مخلات المنتجات المحترقة أو التي تم إعدامها لعدم صلاحيتها أو فطنت أو سرقت، وذلك باعتبار أن مناط خصم الضريبة السابق سدائها على المخلات مرهون باستخدامها في بيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة طبقاً لأحكام المادة (٢٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه. وصدرت تعليمات المصلحة رقم (٥) لسنة ٢٠١٧ بإلغاء تعليمات المصلحة رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٤، والتعليمات رقم (٢١) لسنة ٢٠١٤، وإلا تقدمت الشركة المشار إليها بطلب لإعادة دراسة مدى أحقيتها في خصم الضريبة على القيمة المضافة السابق سدائها على مخلات السلع التي احترقت، وأثير الخلاف في الرأي بشأن ما تقدم، لذا طلبتم عرض الموضوع على الجمعية السومية.

ونلبيد: أن الموضوع عرض على الجمعية السومية لقمي الفتوى والتشريع بجلستها المقودة في ٣٠ من مارس عام ٢٠٢٢ الموافق ٢٧ من شعبان عام ١٤٤٣ هـ، فتبين لها أن المادة (٢٨) من الدستور المصري تنص على أنه: "... لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون...". وأن المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ تنص على أن: "تقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والمعارف التالية المعنى المبين قرين كل منها: ... المكلف: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري خامساً كان أو عاملاً المكلف بتحويل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع، لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج أو مؤد أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته. المعمول: المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون... المستورد: كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم باستيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أينما كان الغرض من الاستيراد... الضريبة على المخلات: الضريبة التي تحمّلها المكلف عند شراء أو استيراد السلع بما فيها الآلات والمعدات والخدمات، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، المتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة... السلعة: كل شيء مادي أينما كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما في ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محلياً أو مستورداً، ويستثنى في تحديد معنى السلعة بما يرد بشأنها بملاحظات ونصوص البنود المبينة بالأكسام والفصول الواردة بجدول التعريفات الجبركية المعمول بها. الخدمة: كل ما ليس سلعة، سواء كان محلياً أو مستورداً. السلع والخدمات المعطاة: السلع والخدمات التي تتضمنها قائمة الإغفاءات المرفقة لهذا القانون. البيع: انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشتري، ويعد بيعاً في حكم هذا القانون ما يلي أيهما سبق: إصدار الفاتورة.

